

**Opinia dotycząca zgodności projektowanego art. 7 ust. 3 i art. 19 pkt 3 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych (druk 828) z art. 217 Konstytucji RP**

**I** Przedmiotem opinii jest odpowiedź na następujące pytanie: czy zgodny jest z art. 217 Konstytucji projektowany:

- art. 7 ust. 3 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych, zgodnie z którym rada gminy, w drodze uchwały, może wprowadzić inne zwolnienia przedmiotowe niż określone w ust. 1 i
- art. 19 pkt 3 tej ustawy, na mocy którego rada gminy może wprowadzać inne niż wymienione w ustawie zwolnienia od opłat lokalnych.

**II** Odpowiadając na tak postawione pytanie należy stwierdzić, że **zarówno projektowany art. 7 ust. 3 jak i art. 19 pkt 3 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych są zgodne z art. 217 Konstytucji RP.**

Artykuł 217 Konstytucji RP przewiduje, że nakładanie podatków, innych danin publicznych, określanie podmiotów, przedmiotów opodatkowania i stawek podatkowych, a także zasad przyznawania ulg i umorzeń oraz **kategorii podmiotów zwolnionych od podatków** następuje w drodze ustawy. Z przytoczonego przepisu wynika m.in., że jedynie w ustawie można określić kategorie podmiotów zwolnionych od podatku. "Kategorie podmiotów" to znaczy określone osoby i jednostki będące podatnikami. Przykładem przepisu zawierającego ten rodzaj zwolnienia jest art. 6 ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych, zgodnie z którym zwalnia się od podatku m.in. jednostki budżetowe czy też fundusze celowe. Tego typu zwolnienia określane są w literaturze przedmiotu jako zwolnienia podmiotowe<sup>1</sup>. Zgodnie więc z Konstytucją jedynie ustawa może zawierać zwolnienia podmiotowe. Z art. 217 Konstytucji nie wynika natomiast, że wspomniana wyłączość ustawowa obejmuje inne rodzaje zwolnień od podatku, takie jak np.: zwolnienia przedmiotowe lub podmiotowo-przedmiotowe. W projektowanym art. 7 ust. 3 mówi się o zwolnieniach przedmiotowych a nie podmiotowych. Zgodnie z tym przepisem "rada gminy,

---

<sup>1</sup> L. Eteł, System podatkowy (zarys wykładu), Siedlce 2002, s. 23.

w drodze uchwały, może wprowadzić **zwolnienia przedmiotowe**, inne niż określone w ust.1<sup>2</sup>.  
**Wprowadzania zwolnień przedmiotowych przez radę gminy w drodze uchwały nie "zakazuje" art. 217 Konstytucji, w którym mówi się jedynie o zwolnieniach podmiotowych. Stąd też art. 7 ust. 3 projektowanej ustawy o podatkach i opłatach lokalnych nie narusza postanowień Konstytucji.**

Podobnie rzecz ma się z projektowanym art. 19 pkt 3 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych, który dotyczy wprowadzania przez radę gminy zwolnień od opłat lokalnych. Inne jest jednak uzasadnienie tego twierdzenia. Otóż z art. 217 Konstytucji wynika, że jedynie w ustawie można określać kategorie podmiotów zwolnionych **od podatków**. W analizowanym przepisie chodzi zatem o zwolnienia podmiotowe od podatków. Przepis ten nie dotyczy natomiast zwolnień podmiotowych występujących w innych niż podatki daninach publicznych, takich jak np. opłata administracyjna, miejscowa czy też targowa. Opłata w rozumieniu art. 217 Konstytucji nie jest podatkiem ale "inną daniną publiczną"<sup>3</sup>. Jeżeli tak, to do opłat nie można odnosić postanowień dotyczących podatków. W analizowanym artykule Konstytucji wyraźnie jest mowa o "kategoriach podmiotów zwolnionych **od podatków**". Ta część normy nie ma zatem zastosowania do opłat. Z art. 217 Konstytucji nie wynika, że tylko

---

<sup>2</sup> Wychodząc poza ramy przedmiotowe opinii można zastanawiać się nad potrzebą wprowadzenia w projektowanym przepisie zwrotu "zwolnienia przedmiotowe". W obowiązującym art. 7 ust. 2 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych ustawodawca stwierdza, że rada może wprowadzać zwolnienia inne niż zawarte w ust. 1 tego przepisu. Czy przepis ten narusza postanowienia art. 217 Konstytucji? Nie, ponieważ nie wprowadza on żadnych zwolnień, a stanowi jedynie podstawę do ich wprowadzania przez rady gmin. Dopiero wówczas, gdy rada w uchwale zawrze np. zwolnienie podmiotowe, będzie to niezgodne z art. 217 Konstytucji. Wprowadzenie w projektowanym art. 7 ust. 3 zapisu na mocy którego rada może wprowadzać tylko zwolnienia przedmiotowe jest ograniczeniem dotychczasowych uprawnień samorządu w tym zakresie. Jest to ograniczenie dalej idące niż zawarte w art. 217 Konstytucji, gdzie zakazuje się wprowadzania przez radę jedynie zwolnień podmiotowych. Ten przepis Konstytucji nie zabrania wprowadzania w drodze uchwały rady zwolnień przedmiotowych i podmiotowo - przedmiotowych. Projektowane zmiany zawarte w art. 7 ust. 3 ograniczają uprawnienia rady jedynie do zwolnień przedmiotowych, z wyłączeniem zwolnień o charakterze podmiotowo-przedmiotowym. Czemu to ma służyć? Jak się wydaje zaproponowana zmiana miała jedynie na celu realizację postanowień art. 217 Konstytucji z tym, że projektodawca "niechcący" poszedł dalej niż Konstytucja w ograniczaniu uprawnień samorządu do wprowadzania zwolnień. W praktyce może to prowadzić do powstania w gminach problemów z prawidłowym sformułowaniem w uchwałach zwolnień od podatku. W chwili obecnej rada może wprowadzić w drodze uchwały np. zwolnienie budynków, budowli i gruntów stanowiących własność rolników emerytów. Jest to zwolnienie o charakterze przedmiotowo (budynki, budowle, grunty) - podmiotowym (stanowiących własność rolników emerytów). Ten typ zwolnień jest często spotykany w praktyce. Po ewentualnym wprowadzeniu art. 7 ust. 3 będzie można zwolnić jedynie przedmiotowo. Jak w takiej sytuacji zwolnić np. wspomniane nieruchomości rolników emerytów? Ja takiej możliwości nie widzę. Problem jest szerszej natury, ponieważ dotyczy zwolnień budynków i budowli zakładów opieki zdrowotnej, jednostek samorządu terytorialnego, straży pożarnej, osób rozpoczynających działalność gospodarczą na danym terenie, domów pomocy publicznej, jednostek kultury. Wprowadzenie projektowanego przepisu utrudni albo wręcz uniemożliwi uchwalenie przez gminy uzasadnionych społecznie zwolnień nieruchomości tego typu jednostek. Mają one bowiem charakter podmiotowo-przedmiotowy. Stąd też, wg mnie, należałoby pozostawić dotychczasowe brzmienia art. 7 ust. 2 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych, które nie narusza postanowień Konstytucji.

<sup>3</sup> Potwierdza to również art. 168 Konstytucji, gdzie ustawodawca posługuje się terminem "podatki" i "opłaty".

w ustawie mogą być regulowane zwolnienia podmiotowe od opłat. Jeżeli nie ma konstytucyjnych ograniczeń we wprowadzaniu zwolnień od opłat, to ustawa może upoważniać radę do wprowadzania zwolnień od opłat w drodze uchwały. Warto podkreślić, że dotyczy to wszystkich rodzajów zwolnień tj.: podmiotowych, przedmiotowych i mieszanych. Stąd też poprawne jest brzmienie proponowanego art. 19 pkt 3, zgodnie z którym rada gminy może wprowadzać inne niż wymienione w ustawie zwolnienia od opłat lokalnych. W przepisie tym chodzi o wszystkie rodzaje zwolnień. Różni się on od analizowanego wcześniej art. 7 ust 3, gdzie rada jest uprawniona do wprowadzania zwolnień **przedmiotowych**. Art. 7 ust. 3 dotyczy zwolnień **od podatku** od nieruchomości, przez co zwolnienia wprowadzane przez radę nie mogą mieć charakteru podmiotowego.

### **III Wnioski**

**Z art. 217 konstytucji wynika, że jedynie zwolnienia podmiotowe od podatków mogą być wprowadzane w drodze ustawy. Projektowany art. 7 ust. 3 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych upoważnia radę gminy do wprowadzenia w drodze uchwały jedynie zwolnień przedmiotowych. Przepis ten uwzględnia zatem konstytucyjne wymogi dotyczące zwolnień od podatków, a przez to jest zgodny z art. 217 Konstytucji.**

**W art. 217 zawarty jest wymóg wprowadzania zwolnień podmiotowych od podatków. Podatek nie jest opłatą w rozumieniu Konstytucji. Wymóg ten nie może mieć zatem zastosowania do opłat. W związku z tym art. 19 pkt 3 projektowanej ustawy o podatkach i opłatach lokalnych, przewidujący możliwość wprowadzania przez radę gminy zwolnień od opłat, nie jest objęty zakresem przedmiotowym art. 217 Konstytucji. Nie narusza on zatem postanowień Konstytucji.**

Zaprezentowane stanowisko, zgodnie z którym rady gmin mogą w drodze uchwał określać zwolnienia inne niż ustawowe, koresponduje z postanowieniami zawartymi w art. 168 Konstytucji. Z przepisu tego wynika, że jednostki samorządu terytorialnego mają prawo do ustalania wysokości podatków i opłat lokalnych w zakresie określonym w ustawie. Prawo do określania wysokości podatków i opłat lokalnych nie może być zawężane jedynie do ustalania stawek tego typu świadczeń. O wysokości obciążenia podatkami i opłatami decyduje nie tylko wysokość stawki ale również system zwolnień występujących w danym świadczeniu. Prawo do określenia wysokości podatków i opłat, o którym mowa w tym przepisie, obejmuje też prawo do wprowadzania przez organy jednostki samorządu terytorialnego zwolnień i ulg. Wykładnia systemowa uprawnia do twierdzenia, że rada gminy ma konstytucyjnie

zagwarantowane prawo do współdecydowania o obciążeniu świadczeniami lokalnymi na danym terenie, w tym wprowadzania zwolnień. Uprawnienie to, wynikające przede wszystkim z art. 168 Konstytucji, nie może być ograniczane w drodze interpretacji rozszerzającej postanowienia art. 217 Konstytucji. Oceniając zgodność ustaw przyznających organom samorządu uprawnienia do wprowadzania regulacji rzutujących na wysokość obciążenia podatkami i opłatami lokalnymi należy brać pod uwagę nie tylko art. 217 ale i równie ważny art. 168 Konstytucji.

*Sporządził: prof. Leonard Etel*